



Solução de Consulta nº 124 - Cosit

Data 19 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

JUROS MORATÓRIOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE AUFERIDOS VIA PRECATÓRIO E RPV. INCIDÊNCIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA DE LUCROS CESSANTES. EXCEÇÕES.

Os juros moratórios decorrentes de rendimentos recebidos acumuladamente pagos por meio de precatório e Requisição de Pequeno Valor (RPV), submetem-se à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, salvo se vinculados a hipóteses de despedida ou rescisão do contrato de trabalho ou nos casos em que a verba principal da qual decorram seja isenta ou esteja fora do campo de incidência desse tributo, seguindo a regra 'accessorium sequitur suum principale'.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 43, II, e § 1º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 43, 55 e 72; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, § 5º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; Nota PGFN/CRJ Nº 1.582, de 2012; Lei nº 10.406, de 2002 (CC), arts. 402, 403 e 404; IN RFB nº 1.500, de 2014, art. 36, § 2º.

Relatório

O interessado, órgão público acima identificado, formula consulta com base na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, alterada pela IN RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013, acerca do tratamento tributário dos juros moratórios como parcela integrante do pagamento de precatórios ou de requisição de pequeno valor (RPV).

2. Por meio do Ofício nº CJF-OFI-2013/03117, de 20/06/2013, recebido pela Disit/SRRF01, em 24/06/2013, o postulante requereu a formalização do presente processo de consulta, nos termos da IN RFB nº 740, de 02 de maio de 2007. Esclarecia que “havia sido instado a alterar sistemática de incidência de imposto de renda quando do pagamento de

precatórios, de forma a isentar dessa cobrança o valor incidente sobre os juros moratórios, nos termos da consulta formulada pelo Comitê Gestor de Precatórios do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. ”

3. Com efeito, entre os documentos que instruíram a petição, o Ofício n.º RJ-OFI-2012/14462, de 02/10/2012, firmado pelo Comitê Gestor acima referido, informava ser pacífica a jurisprudência dos tribunais no sentido da não incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua “natureza e função indenizatória ampla” e sugeria alteração no sistema de expedição dos precatórios, *in verbis*:

“Entretanto, se assim nos posicionamos como julgadores, o mesmo não se reflete na atuação administrativa, pois na sistemática de expedição e pagamento de precatórios em vigor, a parcela de juros moratórios devida em uma condenação é somada ao principal para fins de cálculo de Imposto de Renda.

A sugestão apresentada pela Divisão de Precatórios do Tribunal Regional da 2ª Região, após consulta oral, no sentido de expedir dois requisitórios (um para juros de mora, sem cobrança de Imposto de renda) e outro para o principal, não se mostra a mais prática nem condizente com a lei.

Bastaria, portanto, que se fizesse pequena alteração no sistema de expedição para que a incidência do tributo se fizesse apenas sobre o principal, quando devido, destacando-se as parcelas.

Assim, serve o presente como consulta a Vossa Excelência, ao mesmo tempo sugerindo seja encaminhada proposta de adequação do sistema para que se evite incidência de Imposto de renda sobre a parcela de mora nas expedições de requisitórios.

(...)” (grifos não são do original)

4. Com a revogação da IN RFB n.º 740, de 2007 pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, solicitou-se ao interessado a apresentação de documentos previstos nos arts. 2º e 3º desse ato normativo, por intermédio da Notificação DRF/DIORT/2013, de 28/11/2013. Entretanto, a ausência de manifestação do CJF implicou o arquivamento do processo, em 14/02/2014.

5. Em 06/02/2015, o consulente solicita anexação de consulta ao presente processo, por meio do Ofício n.º CJF-OFI-2015/00274, de 06/02/2015, alegando impossibilidade de fazer a juntada pela via eletrônica ao Portal e-CAC, e reitera o tema anteriormente suscitado (fls. 46/59). Na descrição da questão reporta que:

“(…)

A regulamentação vigente na Justiça Federal quanto aos precatórios e requisições de pequeno valor – RPs não trata da questão, a qual se entende seja afeta à área de competência da Receita Federal do Brasil.

Não obstante, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça vem consagrando entendimento de que não é cabível a incidência de Imposto de Renda sobre a parcela dos juros moratórios face a sua natureza indenizatória:

(…)

Dessa forma, estabelece-se a necessidade de que se estabeleça no âmbito administrativo-tributário o alcance da orientação majoritária dos tribunais sobre

a questão, de modo propiciando (sic) a uniformização de procedimentos em relação aos precatórios e RPVs na Justiça Federal. ”

6. Aponta como fundamentos legais o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), arts. 1º, 2º e 3º, §§ 1ª a 4ª, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, e art. 404, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil (CC). Explica que:

A consulta ampara-se na jurisprudência do STJ e de outros tribunais (...), que consideram os juros de mora como sendo de natureza indenizatória, e não fruto do capital ou do trabalho e, por serem de natureza indenizatória, não acarretam nenhuma variação patrimonial, não pode ser caracterizado (sic), ainda, como renda ou proventos de qualquer natureza, que sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda (...).

7. Em face desse contexto, arremata seu arrazoado perguntando em termos literais:

1) Para a Receita Federal a parcela dos juros moratórios que integrem o valor para pagamento de precatórios ou de requisição de pequeno valor – RPV tem natureza indenizatória?

2) Em caso positivo, não há incidência de Imposto de Renda sobre a parcela de juros moratórios quando do lançamento de precatórios/RPVs, em face de sua natureza indenizatória? (original com grifos)

Fundamentos

8. O processo de consulta em apreço tem seus contornos legais definidos nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação consta do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), disciplina o instituto a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

9. O cerne da consulta cinge-se a definir se há incidência de imposto de renda sobre juros moratórios decorrentes de valores pagos a título de precatórios ou RPVs, em face de jurisprudência exarada por tribunais federais em sentido contrário, com arrimo no caráter indenizatório desses rendimentos.

Considerações Iniciais

10. Como é consabido, os precatórios são requisições do Poder Público à Fazenda Pública para o pagamento de débitos públicos federais, estaduais, municipais ou distritais conforme previsto pelo art. 100 da Constituição Federal, de 1988 (CF/88). O precatório é gênero do qual a RPV é espécie – consoante art. 100, § 3º, da CF/88 c/c art. 17, § 1º, da Lei nº 10.529, de 12 de julho de 2001 –, cuja diferença e consequências processuais decorrem do montante devido pela Fazenda e do prazo de seu pagamento.

11. Considerando a amplitude dos rendimentos compreendidos na definição de *precatórios*, faz-se necessário delimitar o objeto da consulta, o que se faz a partir do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, e do art. 36 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação que lhe conferiu a IN RFB nº 1.558, de 31 de março de 2015.

12. No âmbito da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, a Resolução nº 168, de 5 de dezembro de 2011, do Conselho da Justiça Federal (CJF), regulamentou os procedimentos relativos à expedição de precatórios, inclusive aqueles acerca da forma de retenção do imposto de renda na fonte. Assim sendo, o escopo da presente consulta limitar-se-á aos rendimentos previstos no art. 34, § 1º, do antes mencionado ato normativo, que se colaciona abaixo:

“Art. 34. (...)

§ 1º São considerados rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) aqueles decorrentes de precatórios e RPs referentes a:

I - “aposentadoria, pensão, transferência para reserva remunerada ou reforma pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios;

II - rendimentos de trabalho.”

Da vinculação da RFB às decisões judiciais

13. Prefacialmente, registre-se que não cabe aos agentes públicos, mais precisamente aos auditores fiscais e técnicos da Receita Federal do Brasil e da Receita dos Estados, um juízo de conveniência e oportunidade no sentido de não aplicação da lei com base *de per se* em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e tribunais federais – como defende o Comitê Gestor de Precatórios do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Efetivamente, o princípio da legalidade, na seara pública, impõe ao agente um comportamento estritamente com base na legislação de regência, o que é mais um motivo da necessidade de haver a disciplina da matéria por lei.

14. Entre as exceções que se conformam com a regra sobredita alinham-se as hipóteses de julgamentos proferidos sob o rito dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, que instituiu o Código de Processo Civil (CPC), recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida pelo STF e recursos especiais repetitivos pelo STJ, os quais, sim, vinculam a Administração Fiscal.

15. Nesses termos, a RFB deve submeter-se aos entendimentos consignados pelo STF e STJ em decisões sujeitas a essa sistemática, tendo em vista o disposto no §5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que assim estabelece:

“Lei nº 10.522, de 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 4º *A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 7º *Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

16. De sua sorte, o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, normatiza no sentido de que a manifestação da PGFN dar-se-á por meio de notas explicativas, que conterão a delimitação da matéria decidida:

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Art. 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) cientificará a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das matérias de interesse da Fazenda Nacional submetidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC).

(...)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

§ 6º Para fins do disposto neste artigo, ratificam-se as Notas PGFN/CRJ n.º 1.114, de 30 de agosto de 2012, PGFN/CRJ n.º 1.155, de 11 de setembro de 2012, PGFN/CRJ n.º 1.582, de 7 de dezembro de 2012, e PGFN/CRJ n.º 1.549, de 3 de dezembro de 2012.

§ 7º A PGFN manterá lista atualizada, acessível à RFB, contendo os temas definidos em sede de recursos submetidos à sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, em relação aos quais as suas unidades se encontrem dispensadas de contestar e recorrer, por força do inciso V do art. 1º da Portaria PGFN n.º 294, de 22 de março de 2010, bem como em relação aos quais haja orientação expressa da PGFN no sentido de que o tema continuará sendo objeto de contestação e recurso.

§ 8º A lista de que trata este artigo poderá conter situações específicas, para as quais o entendimento judicial não se aplica, e orientação sobre eventual modulação de efeitos.

§ 9º A PGFN comunicará à RFB as alterações na lista de dispensa de contestar e recorrer. (sublinhou-se)

Da jurisprudência vinculante do STJ quanto à tributação dos juros moratórios

17. É certo que em 28/09/2011, o STJ decidiu no julgamento do REsp 1.227.133/RS, afetado ao regime dos recursos repetitivos, que não incide imposto de renda sobre juros moratórios legais pagos em reclamatória trabalhista, no contexto da despedida ou rescisão do contrato de trabalho. Após amplo debate, concluiu-se pela “natureza e função indenizatória ampla” dos juros de mora.

18. Contudo, em 10/10/2012, esse julgado foi complementado pelo REsp 1.089.720/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, o qual reafirmou a orientação do recurso repetitivo mencionado, e deixou consignado que é legítima a tributação dos juros de mora pelo imposto de renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal, a que se referem os juros, é isenta ou fora do campo de incidência do imposto de renda.

19. Dito de outra maneira, e diferentemente do que assevera o consulente, o REsp 1.089.720/RS consolidou o entendimento de que como **regra geral incide o Imposto de Renda sobre os juros de mora**, a teor do art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamatórias trabalhistas, **apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal**. Posto isso, fixou duas exceções, quais sejam:

a) isenção dos juros de mora pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamatórias trabalhistas ou não; e

b) *isenção dos juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do Imposto de Renda, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), uma vez que “o acessório segue o principal”.*

20. A Nota PGFN/CRJ N.º 1.582, de 7 de dezembro de 2012, esclareceu o julgado Resp n.º 1.227.133/RS e delimitou o tema decidido no Resp 1.089.720/RS. Por seu cunho analítico, resulta bastante oportuna a colação de excerto desse ato administrativo:

“3. Estabeleceu o Superior Tribunal de Justiça, da conjugação do julgado no Resp n. 1.227.133/RS – representativo de controvérsia – com o Resp n. 1.089.720/RS, ambos julgados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que em regra incide IRPF sobre os juros de mora, excepcionalmente, o tributo será afastado quando:

- i) *os juros de mora decorrem do recebimento em atraso de verbas trabalhistas - decorrentes da perda do emprego -, independentemente da natureza destas (se remuneratória ou indenizatórias), pagas no contexto da rescisão do contrato de trabalho, em reclamatória trabalhista ou não (art. 6, V, da Lei n. 7.713/88)ou;*
- ii) *os juros de mora decorrem do recebimento de verbas principais que não acarretem acréscimo patrimonial ou que são isentas ou não tributadas (em razão da regra de que o acessório segue o principal).*

Para tanto no julgado restou elaborado o seguinte quadro elucidativo:

1. Verbas indenizatórias:

1.1. Danos emergentes:

1.1.1. Fora do campo de incidência do IR (não incide o IR sobre os juros de mora);

1.2. Lucros cessantes:

1.2.1. Lucros cessantes isentos (não incide o IR sobre os juros de mora);

1.2.2. Lucros cessantes não isentos:

1.2.2.1. Pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (não incide o IR sobre os juros de mora);

1.2.2.2. Pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (incide o IR sobre os juros de mora).

2. Verbas remuneratórias:

2.1. Verbas remuneratórias isentas (não incide o IR sobre os juros de mora);

2.2. Verbas remuneratórias não isentas:

2.2.1. Pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (não incide o IR sobre os juros de mora);

2.2.2. *Pagas fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (incide o IR sobre os juros de mora). ” (grifos do original)*

21. Nesses termos, por força dos §§ 4º e 5º, do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, a RFB está vinculada à matéria decidida nos Resp nº 1.227.133/RS e Resp 1.089.720/RS, uma vez que não mais serão objeto de contestação pela PGFN, conforme disposto na Portaria PGFN nº 294, de 26 de março de 2010 e alterações posteriores.

22. Confirma-se a letra do Item 1.23-j da Lista de julgamentos submetidos à sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC, prevista no § 7º, do art. 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, os quais não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN:

“Item 1.23-j) RESP 1.227.133/RS (com os esclarecimentos do RESP 1.089.720/RS); (Antigo item 86)

Relator: Min. Teori Albino Zavascki;

Relator para acórdão: César Asfor Rocha

Recorrente: Fazenda Nacional;

Recorrido: Rogis Marques Reis;

Data do julgamento: 28/09/2011

Resumo: Em regra, incide IRPF sobre os juros de mora. Excepcionalmente, o tributo será afastado quando:

- i) os juros de mora decorrem do recebimento em atraso de verbas trabalhistas, independentemente da natureza destas (se remuneratórias ou indenizatórias), pagas no contexto da rescisão do contrato de trabalho, em reclamatória trabalhista ou não (Art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88) ou;*
- ii) os juros de mora decorrem do recebimento de verbas que não acarretam acréscimo patrimonial ou que são isentas ou não tributadas (em razão da regra de que o acessório segue o principal).*

Observação: *Importante ressaltar que, a contrario sensu, o IRPF incidirá, sobre os juros de mora decorrentes, exemplificadamente:*

a) do pagamento em atraso de verbas trabalhistas que sofram a incidência do IRPF quando não há rescisão do contrato de trabalho, em reclamatória trabalhista ou não;

b) do recebimento em atraso de benefício previdenciário que atrai a incidência de IRPF (ex. aposentadoria) – (Ver AREsp 241677, Rel. Min. Mauro Campbell Marques);

c) do recebimento em atraso de verbas remuneratórias ou que acarretam acréscimo patrimonial (resguardada a exceção do item “i” acima);

d) do recebimento em atraso pelo servidor público de verbas que atraem a incidência do IRPF. (Ver Resp 1.349.848/AL).

Data da inclusão: 30/11/2012 (marcou-se)

Da tributação dos juros moratórios - natureza indenizatória de lucros cessantes

23. Em primeiro lugar, saliente-se que o eventual caráter indenizatório que ostente determinada verba, não a retira, necessária e automaticamente, do campo de incidência do Imposto de Renda (IR). Independentemente da denominação que se confira à receita ou ao rendimento, há sempre que se analisar se houve ou não acréscimo patrimonial.¹ Esse, sim, o núcleo delimitador do *quantum* que deve ser submetido ao Fisco.

24. Nesse contexto, não basta que se adote o critério dualista para analisar a incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza: se a verba tem natureza remuneratória, o tributo é devido; se apresenta caráter indenizatório, não há tributação. Há que se distinguir entre as diversas modalidades de indenização, examinando se: a) ocorre mera reconstituição de perda patrimonial efetivamente suportada; ou b) se há acréscimo patrimonial.

25. O art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) fixou o fato gerador do IR como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital e/ou do trabalho) ou de proventos (acréscimos patrimoniais em geral), independentemente da denominação que se atribua à receita ou ao rendimento:

Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II - de **proventos de qualquer natureza**, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (tarjou-se)

26. De sua sorte, o parágrafo único do art. 16, da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964 – reproduzido pelo art. 43, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) –, determinou expressamente que os juros de mora recebidos pelo atraso no pagamento das verbas trabalhistas devem ser classificados como rendimentos de trabalho assalariado, atraindo, assim, a incidência do tributo em comento (art. 43, II, do CTN), *in verbis*:

“Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado todas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número

¹ "Não é o nomen juris, mas a natureza jurídica da verba que definirá a incidência tributária ou não." (ERESP nº 979.765, Primeira Seção, Rel, Ministro Mauro Campbell Marques, DOU 01/09/2008)

5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

I – Salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento;

(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

RIR/99:

“Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 16, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3.º, § 4.º, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 74, e Lei n.º 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória n.º 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1.º e 2.º);

(...)

§ 3.º Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único).” (realce acrescentado)

27. Nestes termos, verifica-se que o art. 16 da Lei n.º 4.506, de 1964, de há muito reconheceu a natureza indenizatória dos juros moratórios (“outras indenizações”), o que nos termos do art. 404 do CC, poderia corresponder a dano emergente ou lucro cessante. Contudo, a natureza jurídica dessas indenizações não é una: há que se definir em que situações o pagamento de indenização a título de juros moratórios acarreta acréscimo patrimonial.

28. De acordo com lição de Silvio Rodrigues, indenizar significa ressarcir um prejuízo, um dano experimentado pela vítima². Ocorre que nem toda indenização é vinculada ao restabelecimento de patrimônio – o que gera a conclusão equivocada que nunca seria tributada pelo imposto de renda.

29. Isto porque não se deve perder de vista – excluindo o dano moral, por extrapolar os contornos da situação sob exame – que o dano ressarcido pela indenização pode ser um dano material que cause decréscimo do patrimônio (dano emergente), ou pode ser dano material que não cause subtração patrimonial, mas, apenas, a perda de oportunidade de aumentá-lo, é dizer, a impossibilidade de obter riqueza nova (lucros cessantes). É a letra dos arts. 402 e 403 do CC.

30. A respeito dos danos materiais, esclarece Washington de Barros Monteiro que tais danos se enquadram em duas classes, positivos e negativos. E continua:

*“Consistem os primeiros numa real diminuição no patrimônio do credor e os segundos, na privação de um ganho que o credor tinha o direito de esperar. Os antigos comentadores do direito romano designavam esses danos pelas conhecidas expressões *damnum emergens* e *lucrum cessans*. Dano emergente é o déficit no patrimônio do credor, a concreta redução por este sofrida em sua*

² RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. São Paulo, 1998. p.189.

fortuna (quantum mihi abfuit). Lucro cessante é o que ele razoavelmente deixou de auferir, em virtude do inadimplemento do devedor (quantum lucrari potui)³.”(marcou-se)

31. No caso de danos emergentes, a lesão atinge patrimônio já existente e a indenização implica mera reconstituição da perda sofrida, sem que se configure, obviamente, qualquer aumento no patrimônio. Como corolário, o rendimento situa-se fora do campo de incidência do IR. A contrario sensu, a indenização gerada por lucros cessantes pressupõe dano por uma diminuição potencial do patrimônio, uma frustração da expectativa de ganho e, por essa mesma razão, algo que ainda não se incorporou ao seu patrimônio. Ora, se o objeto do dano ainda não pertence ao lesado, não há que se falar em minoração de patrimônio e, em princípio, incide a tributação pelo IR. Vejamos.

32. Os juros moratórios caracterizam-se como importâncias decorrentes de ato ilícito contratual ou extracontratual de impontualidade. Trata-se de percebimento de quantias de forma diferida, atrasada, como compensação dos lucros que poderiam ter sido auferidos pelo titular do capital se os tivesse podido empregar à época da ocorrência do ato. Configuram, assim, indenização por lucros cessantes e portanto, riqueza nova/acrécimo patrimonial, tributável nos termos do art. 43, II do CTN.

33. Nesse mesmo diapasão o Resp nº 1.138.695/SC, julgado em 31/05/2013, paradigma no assunto em apreço. Confira-se excerto de sua ementa:

(...)

4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acrécimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013. (Grifos não são do original)

34. Na espécie, tratam-se de juros moratórios relacionados a verbas decorrentes de Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA) pagos por intermédio de precatórios judiciais, os quais estão sujeitos à incidência do IR, na forma dos arts. 2º, 9º, 25, 36, 37, 40, 43 e 44, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. **Assim sendo, observando-se a regra do “accessorium sequitur suum principale”, vinculam-se à regra de tributação incidente sobre o rendimento do qual são consectários.**

35. Saliente-se, ainda, que a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre os juros moratórios está especificamente prevista no art. 36, § 2º, do acima mencionado ato normativo, o qual esclarece que os RRA, tributados na forma do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de novembro de 1988, abrangem “quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes”.

³ MONTEIRO, Washington de Barros, Curso de Direito Civil, São Paulo, 1997. p.341-342.

DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE - RRA

“Art. 36. Os RRA, a partir de 11 de março de 2015, submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1558, de 31 de março de 2015)

*§ 2º Os rendimentos a que se refere o caput abrangem o décimo terceiro salário e **quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes.**”*

36. A respeito da tributação dos juros moratórios com natureza jurídica indenizatória de lucros cessantes, vale transcrever, também, o art. 55, incisos VI e XIV, e o art. 72 do RIR/1999⁴:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso I):

(...)

VI - as importâncias recebidas a título de juros e indenizações por lucros cessantes;

(...)

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

(...)

*Art.72. Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos **acompanha a natureza do principal**, ressalvadas as situações específicas previstas neste Decreto.*

37. Sobre a retenção e recolhimento do imposto de renda, o art. 718 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) dispõe:

“Responsabilidade no Caso de Decisão Judicial

Art. 718. O imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46).

(...).

⁴ Sugere-se a leitura da Solução de Consulta Cosit nº 372, de 18/12/2014, disponível no endereço eletrônico da RFB.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês do pagamento (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46, § 2º).”

38. Por fim, o Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFON 2015, fls. 99 e 100, publicado na página da RFB na Internet dispõe:

“OUTROS RENDIMENTOS

5204 Juros e Indenizações por Lucros Cessantes

FATO GERADOR

Importâncias pagas a título de juros e indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial. (RIR/1999, arts. 639 e 680)

BENEFICIÁRIO

Pessoa física e jurídica.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

Pessoa jurídica: (...).

Pessoa física: o imposto será calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal.

OBSERVAÇÕES:

1) No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

2) No caso de pagamentos à pessoa física, se no mês houver mais de um pagamento pela mesma fonte pagadora, o rendimento deve ser considerado individualmente.

3) Tratando-se de beneficiário pessoa física, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto na fonte, poderão ser deduzidas do rendimento bruto:

a) as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais, ou por escritura pública;

b) a quantia de R\$ 179,71 por dependente;

c) as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e

d) as contribuições para as entidades de previdência complementar domiciliadas no Brasil, no caso de rendimentos do trabalho, e as contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social no caso de trabalhador com vínculo empregatício ou de

administrador que seja também contribuinte do regime geral de previdência social

4) O imposto incidirá sobre o total dos rendimentos pagos, inclusive sobre o rendimento abonado pela instituição financeira depositária, no caso de o pagamento ser efetuado mediante levantamento do depósito judicial.

(RIR/1999, arts. 620, 639, 640, 680 e 718, §§ 1º e 3º; Lei nº 10.451, de 2002, arts. 1º, 2º e 15; Lei nº 10.637, de 2002, art. 62; IN SRF nº 15, de 2001, art. 3º; Lei nº 11.482, de 2007, art. 3º; Lei nº 12.469, de 2011, arts. 1º a 3º; IN RFB nº 1.142, de 2011, arts. 2º e 3º)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Pessoa jurídica (...).

Pessoa física: o imposto será considerado redução do devido na declaração de rendimentos.

(RIR/1999, arts. 639 e 680, parágrafo único)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

O imposto sobre a renda devido será retido e recolhido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do rendimento em razão de decisão judicial, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário. (RIR/1999, art. 718; AD Cosar nº 20, de 1995)

PRAZO DE RECOLHIMENTO Até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (Lei nº 11.196, de 2005, art. 70, I, d, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 11.933, de 2009)''

Conclusão

39. Diante do panorama exposto, conclui-se que:

1) O caráter indenizatório dos juros de mora não retira essa verba, necessária e automaticamente, do âmbito de incidência do IR. Independentemente da denominação que se confira à receita ou ao rendimento, há sempre que se analisar se houve ou não acréscimo patrimonial.

2) Os juros moratórios decorrentes de rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) pagos por meio de precatórios judiciais, possuem natureza jurídica indenizatória de lucros cessantes, importando acréscimo patrimonial e tributação pelo IR, a teor do art. 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506, de 1964. À essa regra geral alinham-se duas exceções:

2.1) não se sujeitam ao IR, no caso de referidos lucros estarem vinculados a verbas trabalhistas pagas no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, consoante o art. 6º, inciso V, da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e,

2.2) são também isentos do IR, desde que incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, conforme a regra do *accessorium sequitur suum principale*.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit